



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-02-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Αριθμός απόφασης: 1547

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604563
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
 - στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016 και/2013 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013, αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ./2016,/2016,/2016 και/2013 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/09/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2016 (taxis:/2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.000,00€.

2) Με την υπ' αριθμ./2016 (taxis:/2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ποσού 1.200,00€.

3) Με την υπ' αριθμ./2016 (taxis:/2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.000,00€.

4) Με την υπ' αριθμ./2016 (taxis:/2016) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 1.000,00€.

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν διότι ο προσφεύγων υπέπεσε:

Α) τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013 στη παράβαση της μη τήρησης Βιβλίου Κοστολογίου Οικοδομών για την οικοδομή επί της οδού στο Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 6§4 του ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και των ΠΟΛ. 1039/09-03-2006 και 1067/02-05-2006, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5§6 περιπτ. ι' του ν. 2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 και

Β) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 στη παράβαση (αυτοτελή) της μη έκδοσης ενός Ειδικού Στοιχείου Αυτοπαράδοσης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7§2β του ΦΠΑ (ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5§8 περιπτ. α' του ν. 2523/1997 όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν του πορίσματος της από 21/09/2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) και Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012), του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ. με αριθμ./08-06-2016 εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και της οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης παράβασης του Κ.Β.Σ, νομική αβασιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Συγκεκριμένα:

- Την οικοδομή επί της οδού στο Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ την κατασκεύασε ως ιδιώτης και όχι σαν ατομική επιχείρηση καθώς προοριζόταν για προσωπικά και οικογενειακή χρήση.
- Αναγκάστηκε να προβεί σε αναδρομική έναρξη υποκαταστήματος την 29/04/2015 με ημερομηνία έναρξης 27/04/2009 προκειμένου να μπορέσει να κλείσει τα βιβλία του.
- Η παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς δεν περιλαμβάνεται στα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 ούτε και από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ.
- Στο άρθρο 6 του ν. 2859/2000 δεν αναφέρεται η υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών.
- Δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση του ΚΒΣ και κακώς τα βιβλία του κρίθηκαν ανακριβή.
- Κακώς του επιβλήθηκε πρόστιμο για μη έκδοση ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης για τη γονικά παροχή που πραγματοποίησε καθώς η διοίκηση παγίως έχει δεχτεί ότι η γονική παροχή από γονέα που ασκεί ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης ακινήτων, η αξία των ακινήτων αυτών από άποψη φορολογίας εισοδήματος δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης και δεν φορολογείται για τον λόγο ότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους.

2. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας, παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατά παράβαση του άρθρου 10§1 του Συντάγματος, του άρθρου 17 του ΚΔΔ, του 62§3 του ν.4174/2013.

- Οι πράξεις είναι ακυρωτές λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, δεδομένου πως εκδόθηκαν στηριζόμενες σε ασαφή, αόριστη και μη επαρκή αιτιολογία που δεν δικαιολογεί την επιβολή των προσβαλλόμενων προστίμων.
- Η φορολογική αρχή οφείλει να τις ακυρώσει καθώς πλήττεται προδήλως η αρχή της νομιμότητας που πρέπει να διαπνέει όλες τις διοικητικές ενέργειες και πράξεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2859/2000:

«1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση».

2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.»

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά

έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006. εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων."

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1039/9.3.2006** με θέμα: Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση ειδικού στοιχείου παράδοσης κτισμάτων στον οικοπεδούχο. (Αρ.Πρ.1024754/187) ο Υπ. ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ αποφάσισε:

1. Την τήρηση θεωρημένου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» από τον επιτηδευματία που πραγματοποιεί κατασκευές και πωλήσεις οικοδομών, για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) όπως ισχύει, στο οποίο παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος αυτής.

Ως «οικοδομή» νοείται το σύνολο των οικοδομημάτων της ίδιας οικοδομικής άδειας. Το «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία και αντί τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε «οικοδομή» μπορεί να τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις «οικοδομές», σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής». Για την τήρηση του «βιβλίου κοστολογίου οικοδομών» ορίζονται τα ακόλουθα:

Α) Ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών και κάθε άλλη επιβάρυνση που πραγματοποιείται για την κατασκευή και αποπεράτωση της. Κόστος «οικοδομής» θεωρείται ακόμη και η αξία του οικοπέδου ανεξάρτητα από τον τρόπο απόκτησής του, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την ανέγερσή της καθώς και κάθε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται για την ανέγερση της «οικοδομής». Στην περίπτωση που οι παραπάνω δαπάνες πραγματοποιούνται για περισσότερες από μία «οικοδομές» η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση αυτών και σε περίπτωση που υπάρχει δυσχέρεια προσδιορισμού της πραγματικής διάθεσης, με επιμερισμό της αξίας της δαπάνης ανάλογα με την συνολική επιφάνεια κάθε «οικοδομής». Β) Στο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών ή στη μερίδα του βιβλίου που τηρείται για κάθε «οικοδομή» καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος, ο αύξων αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης καθώς και η γενική περιγραφή της δαπάνης. Δικαιολογητικό εγγραφής της δαπάνης αποτελεί κατά περίπτωση το στοιχείο που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή δημόσιο έγγραφο ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Για τη δαπάνη που πραγματοποιείται και αφορά περισσότερες από μία «οικοδομές» και εμφανίζεται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο του ΚΒΣ ή δημόσιο έγγραφο ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, δικαιολογητικό εγγραφής αποτελεί αθεώρητο λογιστικό σημείωμα επιμερισμού της με μνεία του είδους και της αξίας της δαπάνης

αυτής, καθώς και του είδους, του αύξοντος αριθμού και της ημερομηνίας των δικαιολογητικών που αφορούν την επιμεριζόμενη δαπάνη. Ο προσδιορισμός της αξίας ομοίων αγαθών που έχουν αποκτηθεί με διαφορετική τιμή κτήσης και χρησιμοποιούνται σε πολλές «οικοδομές» γίνεται με μία από τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων που ακολουθείται πάγια και ο επιμερισμός της γίνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών όπως προκύπτει από τα εκδιδόμενα δελτία αποστολής του κατασκευαστή στο χώρο κάθε «οικοδομής».

Ο επιμερισμός των κοινών δαπανών κάθε ενός μηνός γίνεται μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία την τελευταία ημέρα του μήνα, που αφορούν και όχι αργότερα από την υποβολή της ειδικής δήλωσης για την μεταβίβαση κάθε ιδιοκτησίας. Ειδικά ο επιμερισμός των αποσβέσεων μπορεί να γίνεται μία φορά στο τέλος της χρήσης με ημερομηνία την ημερομηνία λήξης της χρήσης και μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού ή την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά περίπτωση και όχι αργότερα από την ολοκλήρωση της «οικοδομής» όταν αυτή ολοκληρώνεται στη διάρκεια της χρήσης.

β) Η αξία των δαπανών που βαρύνονται με Φ.Π.Α.

γ) Ο Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών.

δ) Η αξία των δαπανών που δεν βαρύνονται με Φ.Π.Α. ή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που τις βαρύνει.

Γ) Το βιβλίο ενημερώνεται μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του δικαιολογητικού εγγραφής της δαπάνης. Δικαιολογητικό εγγραφής δαπάνης που λαμβάνεται πριν από την υποχρέωση υποβολής εμπρόθεσμης δήλωσης του υποκαταστήματος καθώς και η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή της δήλωσης του υποκαταστήματος.

Επί αντιπαροχής η αξία του οικοπέδου καταχωρείται μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση του θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου που ορίζεται στην παράγραφο 2 της παρούσας. Σε περίπτωση που μεταγενέστερα διαπιστώνεται διαφορά στην αξία του οικοπέδου η διαφορά αυτή καταχωρείται μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα της διαπίστωσής της. Οι αναλογούσες αποσβέσεις καταχωρούνται κατά περίπτωση μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού ή την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και όχι αργότερα από την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης της «οικοδομής» όταν αυτή ολοκληρώνεται στη διάρκεια της χρήσης. Όταν το βιβλίο τηρείται μηχανογραφικά, εκτυπώνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορά. Δ) Για την «οικοδομή» της οποίας η άδεια έχει εκδοθεί μετά την 1-1-2006 και υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως έχει προκύψει υποχρέωση υποβολής της δήλωσης υποκαταστήματος, η ενημέρωση του βιβλίου με τις ήδη πραγματοποιηθείσες δαπάνες, μπορεί να γίνει μέχρι την 15 η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την δημοσίευσή της .

2. Την έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση Κτισμάτων» από την κατασκευάστρια επιχείρηση στον κύριο του οικοπέδου για κάθε οικοδομή που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ανεγείρεται επί οικοπέδου τρίτου με το σύστημα της αντιπαροχής, με την ολοκλήρωση της παράδοσης των κτισμάτων στον οικοπεδούχο, στο περιεχόμενο του οποίου αναγράφονται τα εξής : α) Τα πλήρη στοιχεία του κυρίου του οικοπέδου (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, δ/νση έδρας ή κατοικίας, Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ. έδρας ή φορολογίας), β) Η αξία των παραδιδόμενων κτισμάτων στον κύριο του οικοπέδου από τον εργολάβο κατασκευαστή, γ) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1067/02.05.06** με θέμα: «Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση στοιχείου Παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο» ορίζεται ότι:

«Με την 1024754/187/0015/**ΠΟΛ.1039/9.3.2006** Α.Υ.Ο.Ο. (ΦΕΚ 311Β'/15-3-2006) όπως ισχύει, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α/27.12.2005), υποχρεούται:

α) Σε τήρηση θεωρημένου πρόσθετου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών»

β) Σε έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση κτισμάτων» στον κύριο του οικοπέδου, για την οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής.

Ειδικότερα σε ότι αφορά τις πιο πάνω υποχρεώσεις διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. ΤΗΡΗΣΗ «ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ»

Α. ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ

1.1. Υπόχρεος τήρησης

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 2859/2000. Δηλαδή από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής. Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1038/2006 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

1.2. Έννοια οικοδομής. Τρόπος τήρησης

...

1.3. Τόπος τήρησης

...

1.4. Θεώρηση

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με ΚΩΔ. ΘΕΩΡ. «309». Το βιβλίο αυτό, όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του. Δηλαδή επί χειρόγραφης τήρησής του πρέπει να θεωρείται πριν από την λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης ενημέρωσής του και επί μηχανογραφικής τήρησής του πριν από τη λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης εκτύπωσής του.

1.5. Περιεχόμενο του βιβλίου (περίπτωση Α' της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.)

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής». Κόστος οικοδομής: Για την τήρηση του βιβλίου αυτού ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται: α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή **εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ. ...»**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5§6 πειπτ. Ι' του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1(ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

ι) Σε μη τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών της Α.Υ.Ο.Ο. 1024754/187/ΠΟΛ. 1039/9.3.2006 (ΦΕΚ 311 Β') ή σε μη επίδειξη αυτού στο φορολογικό έλεγχο μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε πέντε (5) για κάθε οικοδομή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περιπτ. ζ' του ν. 4337/2015:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων είχε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών χρωματισμοί και τοποθέτηση υαλοπινάκων (κύρια δραστηριότητα) και κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά και μη οικιστικά κτίρια (δευτερεύουσα δραστηριότητα).

Επειδή, ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών απέκτησε οικόπεδο με δικαίωμα ανέγερσης οικοδομής επί της οδού στο Ν. ΑΤΤΙΚΗΣ. Για την ανέγερση της ως άνω οικοδομής εκδόθηκε η υπ' αριθ./2009 άδεια της Πολεοδομίας του Ανατ. Τομέα της Νομ. Διοίκησης Αθηνών και στις 29/04/2015 ο προσφεύγων έκανε έναρξη υποκαταστήματος (ακίνητο άρθρου 6 του ν. 2859/2000) με ημερομηνία έναρξης την 27/04/2009. **Επειδή**, από τον έλεγχο των βιβλίων και των στοιχείων του προσφεύγοντος προέκυψε ότι για την ως άνω οικοδομή, δεν τήρησε βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, όπως αυτό ορίζεται στις ΠΟΛ. 1067/2006 και 1039/2006 για τον επιτηδευματία που πραγματοποιεί κατασκευές και πωλήσεις οικοδομών, για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) όπως ισχύει.

Επειδή, η ως άνω παράβαση της μη τήρησης θεωρημένου βιβλίο κοστολογίου οικοδομών επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§6 περιπτ. ι' του ν. 2523/1997, όπως ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών δεν προκύπτει από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθώς δεν περιλαμβάνεται στα πρόσθετα βιβλία του άρθρου 10 είναι βάσιμος, πλην όμως ουδόλως επηρεάζει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς στο σώμα αυτών αναγράφονται όλες οι ως άνω αναφερόμενες διατάξεις που προβλέπουν τη παράβαση και τις κυρώσεις που επισύρει αυτή.

Περαιτέρω, επειδή από τον ως άνω έλεγχο των συμβολαίων μεταβίβασης των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε γονικές παροχές, συνολικής αξίας 161.622,55€, βάσει του με αριθμ./2011 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών **Επειδή**, οι κανόνες αυτοπαράδοσης ισχύουν και για τα ακίνητα που υπάγονται σε ΦΠΑ, στην περίπτωση διάθεσης νεόδμητου ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης σε άλλη μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα π.χ. κατοικία, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης σε τέκνο του

κατασκευαστή, λαμβάνει χώρα αυτοπαράδοση και υποβάλλεται ειδική δήλωση ΦΠΑ. Επειδή, οι γονικές παροχές, δεν συνιστούν μεταβίβαση από επαχθή αιτία ούτε διάθεση σε άλλη μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα π.χ. κατοικία, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης σε τέκνο του κατασκευαστή, συνεπώς βάσει της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.2859/2000, δεν εμπίπτουν στον Φ.Π.Α. αλλά στον Φ.Μ.Α. (ΠΟΛ 1083/25-5-2006) και δεν πρέπει να εκδοθεί για τις πράξεις αυτές ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης, όπως ορθά ισχυρίζεται ο προσφεύγων και συνεπώς λανθασμένα επιβλήθηκε πρόστιμο από τη φορολογική αρχή και κρίθηκε ως φορολογητέα αξία το πόσο των 161.622,55€.

Για τους λόγους αυτούς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς την μη υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου αυτοπαράδοσης για τις γονικές παροχές, συνολικής αξίας 161.622,55€, βάσει του με αριθμ./2011 συμβόλαιου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών και την απόρριψή της για όλους του άλλους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2010:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ποσό € 1.000,00.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2011:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ποσό € 1.000,00.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2012:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ποσό € 1.000,00.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2013:

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ποσό € 1.000,00.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος
του Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της